



INSTITUTIONNALISATION D'UNE PROFESSION COMPTABLE : INTERACTION ENTRE "CENTRE ET PERIPHERIE" EN CONTEXTE COLONIAL FRANÇAIS

Sami El Omari

► To cite this version:

Sami El Omari. INSTITUTIONNALISATION D'UNE PROFESSION COMPTABLE : INTERACTION ENTRE "CENTRE ET PERIPHERIE" EN CONTEXTE COLONIAL FRANÇAIS. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM. halshs-00460919

HAL Id: halshs-00460919

<https://shs.hal.science/halshs-00460919>

Submitted on 2 Mar 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

INSTITUTIONNALISATION D'UNE PROFESSION COMPTABLE : INTERACTION ENTRE "*CENTRE ET PERIPHERIE*" EN CONTEXTE COLONIAL FRANÇAIS

Sami El OMARI

Professeur
Groupe ESC Toulouse
20 bvd lascrosses, BP : 7010, 31068 Toulouse Cedex 7
s.elomari@esc-toulouse.fr

Résumé :	Abstract
La relation Etat-profession joue un rôle déterminant dans le processus d'organisation de la profession comptable. Cette relation a été l'objet d'analyse de plusieurs recherches portant sur le contexte colonial britannique. Ce papier essaie d'explorer cette relation dans le contexte colonial français, à travers l'organisation de la profession comptable au Maroc lors de la période du protectorat français. Les résultats montrent que la périphérie n'adopte pas d'une manière mimétique le modèle de la métropole. La compréhension de l'organisation de la profession comptable peut être facilitée par la compréhension des interactions Etat-profession et métropole-colonie	State-profession nexus impacts accounting professionalization process. Literature analyzed this relationship within British colonial context. This paper aims to throw further light on this nexus through the French colonial context. Accounting professionalization during the French protectorate on Morocco shows specificities in the relationships: accounting profession-state, home country-protectorate administrations and professions. Mimicry is not the only possible output of the centre's organizations influence.
institutionnalisation - profession comptable - Maroc – protectorat – interaction	institutionalization- accounting profession- Morocco- Protectorate- interaction

INTRODUCTION

La relation Etat-profession joue un rôle déterminant dans le processus d'organisation de la profession comptable. Cette relation a été l'objet d'analyse de plusieurs recherches portant sur le contexte colonial britannique. Chua et Poulloas (2002) montrent comment la relation qui liait la profession à l'administration avait une influence directe sur la nature de l'organisation dans les colonies. L'Empire et ses administrations ont favorisé l'influence des organisations métropolitaines dans les colonies. Mais aussi les administrations locales ont permis aux professionnels locaux de résister aux organisations professionnelles métropolitaines.

La relation centre-périphérie n'est pas une simple question de pouvoir ou de mimétisme qui impacte le processus d'organisation de la profession comptable. Les intérêts des professionnels, leurs stratégies pour protéger leur domaine, leurs soutiens auprès des différents administrations de l'Etat, la nature du système colonial, autant d'éléments qui font des processus de professionnalisation comptable en contexte colonial des cas particuliers.

Ces mêmes cas ont été souvent étudiés à travers la théorie néo-wébérienne de fermeture sociale. Toutefois, cette interaction entre l'Etat (métropole et colonie) et la profession (métropole et colonie) présente des particularités que la théorie de fermeture sociale ne saisit pas, car elle se concentre sur les tentatives d'exclusion des groupes professionnels par d'autres (Walker 2004).

Dans ce papier nous analysons cette relation Etat-profession dans le contexte colonial français. Nous étudions le processus d'organisation de la profession comptable au Maroc durant le protectorat français (1912 à 1956). Le processus d'organisation s'est déroulé entre 1947-1954 et nous renseignent d'une part sur la relation profession comptable-Etat (en France et au Maroc) mais aussi sur l'interaction entre le centre colonial (la France) et la périphérie (le Maroc).

Ce papier est basé sur l'analyse des archives. Les données retrouvées sont complétées par des sources primaires. Pour analyser le processus d'organisation de la profession comptable au Maroc, nous mobilisons la théorie néo-institutionnelle dans le but d'approfondir la vision apportée par la théorie de fermeture sociale. Le cadre théorique est développé dans la première section. La deuxième présente le développement du marché des services comptables durant le protectorat et l'évolution de la communauté des comptables. La troisième section présente les différentes étapes du processus d'organisation ainsi que les différents acteurs qui y ont pris part. La quatrième section interprète ce processus à travers la théorie mobilisée.

1. INSTITUTIONNALISATION : UNE INTERACTION

1.1 De la fermeture à l'institutionnalisation

Le processus d'organisation des professions est vu par la théorie de fermeture sociale néo-weberienne comme une action collective d'un groupe professionnel tentant d'imposer aux autres groupes (présents sur le même domaine d'expertise ou voisins) des frontières garantissant un monopole (source d'avantages économiques et sociaux). Ces frontières peuvent être d'ordre moral, juridique, ethnique, social, éducationnel...etc.

Cette fermeture sociale peut être opérationnalisée à travers des mécanismes et structures comme le diplôme, les certificats ou l'association professionnelle (Weeden 2002). Les groupes professionnels désireux de fermer leur domaine de pratique s'appuient sur ces structures qui ont une légitimité dans la société. En adoptant le diplôme comme critère d'accès à une profession, le groupe concerné s'appuie sur la légitimité qu'a le diplôme comme garantie d'une expertise et sur le soutien des institutions comme l'Etat.

L'opérationnalisation des mécanismes de fermeture s'appuie sur la légitimité morale ou cognitive ou juridique qu'ont ces mécanismes dans la société. Cette opérationnalisation peut être rapprochée de celui de l'institutionnalisation.

DiMaggio et Powell (1983) définissent trois processus d'isomorphisme menant à la ressemblance des organisations et ainsi à la création de pratiques, de structures et de formes considérées comme stables, durables et sources de pérennité et de stabilité dans un champ organisationnel (Scott 2001, p. 40). Scott (2001, p. 54) définit ainsi les trois piliers qui peuvent exclusivement ou conjointement soutenir une institution. Le premier pilier est d'ordre réglementaire (conduisant à un isomorphisme coercitif) dont la base de conformité est l'obligation légale. Le deuxième est normatif (produisant l'isomorphisme normatif) et crée une obligation sociale de conformité. Le dernier est d'ordre cognitif et incite par le mimétisme à la conformité.

Dans les mécanismes de fermeture, nous pouvons retrouver les éléments des piliers des institutions. Le tableau suivant analyse chaque mécanisme de fermeture (Weeden 2002) à travers les caractéristiques des piliers institutionnels (Scott 2001).

	Caractéristiques des institutions				
Stratégies de	Base	de	Mécanismes	Indicateurs	Légitimité

fermeture sociale	conformité			
Qualification par les diplômes	Accord collectif	Normatif	Certificat	Morale
Certification	obligation sociale	Normatif	Certificat	Morale
Autorisation d'exercice	obligation légale - allant de soi	Coercitif	Loi règlement - sanction	Légale
Association professionnelle	obligation sociale - allant de soi	Normatif - mimétique	Norme - accréditation	Morale et culturelle
Ordre professionnel	obligation légale sociale - allant de soi	Coercitif - normatif - mimétique	Loi - sanction - accréditation	Légale - morale - culturelle

Ce rapprochement entre les stratégies de fermeture et les piliers des institutions rejoint la définition de l'institutionnalisation formulée par Cappelletti (2006, p. 33) à laquelle nous ajoutons quelques annotations: « *Que ce soit un groupe social [professionnels comptables] ou une pratique, une forme sociale devient institutionnalisée, quand, par un processus de croissance sociale et d'adaptation [fermeture sociale], elle prend un caractère [profession organisée], une compétence [diplôme] ou une fonction distinctive [audit et services comptables] et devient chargée de signification en tant que véhicule de l'identité d'un groupe ou réceptacle d'intérêts constitués* ».

L'intérêt de rapprocher les mécanismes de fermeture sociale (souvent mobilisée pour la compréhension des processus de professionnalisation comptable) de la théorie néo-institutionnelle réside dans le fait que cette dernière positionne les stratégies de fermeture au sein d'un environnement institutionnel dont il faut comprendre les logiques, les pratiques et les organisations institutionnalisées, ainsi que localiser les principaux acteurs. L'institutionnalisation est le résultat de l'interaction de ces trois éléments (logiques, pratiques et acteurs). Mais avant de développer cette idée il est nécessaire que nous restreignons le champ dans lequel nous pouvons étudier cette interaction.

La profession comptable peut constituer un champ organisationnel à elle seule ou faire partie d'un champ plus large. C'est le cas que nous rencontrons dans cette recherche. L'évolution de la profession comptable au Maroc pose des questions dont les éléments de réponses migrent d'un champ organisationnel à l'autre et d'un niveau d'analyse à l'autre. Le processus d'organisation de la profession comptable entre 1947 et 1954 est analysé ici à l'intérieur du champ organisationnel des professions libérales. Les professions libérales présentent plusieurs similarités dans leurs processus d'organisation et dans les relations qu'elles ont avec leur

environnement institutionnel (principalement l'Etat et les organisations métropolitaines). La compréhension de ce champ et des interactions qui s'y produisent contribue à saisir des éléments du processus d'organisation de la profession comptable que la seule théorie (focalisée sur l'action des professionnels) ne puisse montrer ni expliquer.

1.2 Institutionnalisation : logiques, pratiques et acteurs en interaction

Les mécanismes d'institutionnalisation de structures et de pratiques (institutionnalisation d'actions) traduisent au niveau macro (DiMaggio et Powell 1991) l'institutionnalisation de croyances et de systèmes de sens (Ranson et al. 1980, ; Zilber 2002). Au niveau micro, l'institutionnalisation concerne aussi les acteurs individuels. Ces derniers sont les soutiens des institutions et en même temps ils sont l'objet des pressions institutionnelles. L'institutionnalisation ou le changement des systèmes de significations et de croyances ne peuvent se produire sans l'adhésion des acteurs individuels. La théorie néo-institutionnelle n'a pas prêté beaucoup d'attention à l'effet de l'évolution démographique des acteurs sur l'institutionnalisation des actions (pratiques et structures) et des systèmes de significations (Zilber 2002). La combinaison dans cette recherche des niveaux d'analyse macro (société) et meso (profession) nécessite la considération des interactions qui puissent exister entre les actions, les systèmes de sens et les acteurs dans l'institutionnalisation. Zilber (2002) montre que le changement démographique des membres d'une organisation a conduit à l'infusion à l'intérieur de cette dernière de nouvelles actions comme résultats des systèmes de sens dont ces acteurs sont les porteurs et les interprètes. Elle conclut que *<< si tous les acteurs adoptent les mêmes pratiques institutionnelles et les associent avec les mêmes systèmes de sens institutionnels [...], l'institutionnalisation sera plus forte que si différents sous-groupes représentent et soutiennent des institutions différentes >>* (Zilber 2002, p. 251).

En ce qui concerne la profession comptable, l'interaction entre les actions (une forme d'organisation professionnelle), les systèmes de significations (une vision de la profession) et les acteurs (les comptables) influencent le processus de professionnalisation. Les professionnels comme porteurs d'une certaine vision de leur métier choisissent la forme d'organisation et œuvrent pour son institutionnalisation. Les systèmes de significations les aident à soutenir une vision acceptée par leur environnement. Le changement dans la démographie des professionnels peut être la source d'introduction dans le champ de nouveaux systèmes de sens, de structures et de pratiques qui leur sont reliées. Les nouveaux acteurs peuvent venir renforcer les institutions existantes ou les concurrencer.

Les exemples de l'effet de l'interaction des systèmes de sens, des actions et des acteurs sont nombreux et divers dans la littérature. Les professionnels comptables en Australie, favorables à rester indépendants de toutes les associations professionnelles britanniques et aussi à une gestion locale de leur profession, ont décidé de créer "*the Incorporated Institute of Accountants of Victoria*" (Carnegie et Edwards 2001). Le fait qu'il n'y avait pas de sous-groupes avec des visions différentes a rendu l'institutionnalisation d'une nouvelle organisation plus facile en dehors des influences métropolitaines.

L'indépendance de Trinidad et Tobago a conduit à une politique d'insertion des autochtones dans le monde des affaires et des professions. Parmi les pratiques de cette politique, l'effort de la formation (l'enseignement professionnel inclus) était attribué à l'université locale. Cependant, le non-changement de la démographie des professionnels comptables après l'indépendance a fait que cette profession a choisi de déléguer la formation à une association professionnelle britannique au lieu de l'université locale (Annisette 2000).

Pour terminer ce point, nous pouvons souligner la pertinence conceptuelle de la théorie néo-institutionnelle. Si la sociologie des professions a négligé le rôle que joue l'Etat dans sa conceptualisation du processus de professionnalisation et ne donne qu'une vision fragmentée des relations entre les projets professionnels et l'environnement¹, la théorie néo-institutionnelle donne à l'Etat sa place dans les mécanismes d'institutionnalisation qui créent les principales voies que puisse prendre l'organisation de la profession comptable à l'intérieur d'un champ. La délimitation du champ organisationnel pour étudier les projets professionnels concourt à la prise en considération de manière plus précise l'interaction entre les acteurs (Etat, institutions et professionnels), les systèmes de sens et les croyances (les politiques adoptés, motivations des professionnels) et les pratiques (stratégies de fermeture, pressions institutionnelles).

2. CONTEXTE, MARCHE ET COMMUNAUTE

Le Maroc devient un protectorat français en 1912. Le système colonial politique, social et économique a eu un réel impact sur le développement de la profession comptable. Dans cette section, nous présentons tout d'abord ce contexte général. Le deuxième point présente le développement de la profession comptable au Maroc durant cette période coloniale.

¹ Cette vision fragmentée est causée par l'origine anglo-saxonne du concept de profession et de la diversité des contextes auxquels il a été appliqué ce qui a produit des greffes de concepts pour rendre ce construit convenable aux autres contextes.

2.1 Le protectorat au Maroc : deux populations, deux sociétés.

Le traité de protectorat signé entre la France et le Maroc en 1912 donne le droit à la première d'engager au Maroc toutes les réformes qui lui semble nécessaires. Toutefois, le pouvoir du Sultan et du *makhzen* (gouvernement traditionnel) est conservé néanmoins officiellement (Pennell 2000). La réalité est que c'est la résidence générale (RG, administration représentant la France au Maroc) qui est le vrai décideur. Comme les lois françaises ne pouvaient être appliquées au Maroc, la RG prépare les textes de lois et le Sultan les promulgue par *dahir* (Racine 1951).

Cette dualité du système politique est retrouvée dans la sphère économique et sociale. A côté d'une économie traditionnelle, un système capitaliste extraverti est introduit au Maroc (Rivet 2002). Toutefois, l'initiative privée demeure faible (sauf les grands groupes) poussant ainsi l'Etat à être impliqué fortement dans l'effort d'investissement (Belal 1968). A la fin des années 1930, le capital privé est poussé par la guerre vers les colonies (considérées avant comme une source de concurrence à bas coûts). Le nombre d'entreprises créées devient plus important (Ayache 1959) mais l'industrie reste faible.

La dichotomie politique et économique se réplique dans la société. Les deux populations marocaines et françaises vivent dans deux univers séparés. Deux aspects de cette séparation nous intéressent le plus : l'enseignement et les professions. L'enseignement est subdivisé en tant de systèmes que de groupes sociaux distingués au Maroc selon la nationalité (enseignement français), la position sociale (école de fils de notables), religion (enseignement traditionnel)...etc (Belkbir 2003). En addition à cette segmentation pour les premiers niveaux, l'enseignement supérieur était très faible et totalement français. Par conséquent l'accès à cet enseignement aux marocains était très difficile et le nombre de diplômés reste à la fin du protectorat très faible même pour la population française au Maroc (Benazzouz 1985).

La situation de l'enseignement a eu un impact direct sur les professions libérales. Le Maroc ne connaît pas la profession libérale avant le protectorat. Les métiers traditionnels indépendants souffraient soit d'un manque de reconnaissance sociale soit d'une dépendance envers le pouvoir (Azziman 1980). Les professions libérales importées par le protectorat sont au service de la population européenne en place. Les métiers traditionnels continuent d'exister à l'intérieur de la sphère marocaine. Ainsi, le métier de *défenseur public* est organisé en 1924 en face de la profession d'avocat ; chacun d'eux pratiquant dans une juridiction différente.

Les *nouvelles* professions restent ainsi durant tout le protectorat largement occupées par les français et européens. Les professionnels installés au Maroc sont majoritairement nés et

formés en France. Les marocains sont orientés vers des formations fournisseurs de main d'œuvre ouvrière.

2.2 Communauté comptable: émergence d'une cohorte

La croissance de la demande de services comptables favorise le développement de l'offre et donc de la communauté comptable. Ce développement, plus important après la deuxième guerre mondiale, est marqué par l'apparition des premiers groupements professionnels comptables au Maroc. Ce développement déclenchera un processus d'organisation de cette profession que nous détaillons dans la section suivante.

2.2.1 La communauté comptable: quelques chiffres

Les professions libérales ont accompagnées la migration de la société française au Maroc. Nous avons donc cherché la trace des professionnels comptables dans les annuaires, dont nous avons étayé les informations à travers les listes des experts auprès des tribunaux.

Les annuaires

En 1912, l'*Annuaire du Maroc*² contient l'annonce d'un comptable à Fès. Dans les autres villes, aucun professionnel comptable n'est référencé, même à Casablanca où sont référencés 6 avocats et 2 architectes³.

En 1917, et selon ce même annuaire, 8 experts en comptabilité auprès de la cour d'appel sont installés à Casablanca. Dans la même ville, 12 comptables (dont un se prévalant du titre d'expert) sont aussi référencés par ce même annuaire. Il n'y avait pas de catégories « *Expert Comptable* » mais nous pensons que la majorité des 8 experts en comptabilité près la cour d'appel utilisent le titre "*Expert Comptable*" car le professionnel non-référencé dans la rubrique « *Expert auprès du tribunal* » a précisé le titre (d'expert comptable) alors qu'il est présenté dans la catégorie « *Comptables* ». Pour la ville de Rabat, 3 comptables sont référencés en 1917.

Dans le numéro de 1922 du même annuaire, les experts en comptabilité sont inclus dans la catégorie "experts maritimes" ce qui complique leur distinction. Selon les noms trouvés en 1917, au moins 3 Experts le sont en comptabilité cités en 1922⁴.

En 1936, un autre annuaire *Tout le protectorat... au Maroc*⁵ référence trois catégories: les « *Fiduciaires* », « *Expertises* » et les « *Experts auprès des tribunaux* ». La première catégorie

² Archives diplomatiques, fonds Périodiques. *Annuaire du Maroc: administratif - commercial - industriel - agricole - vinicole (1912)*. C'est un annuaire d'information sur le Maroc. Il présente la législation en cours au Maroc. Les adresses des administrations sont présentées par ville. Il présente aussi les annonces des professionnels. Il est édité à Alger avec une agence commerciale à Tanger et une autre à Paris.

³ Ces chiffres sont indicatifs car il est possible que des professionnels n'aient pas souhaité figurer dans cet annuaire ou que l'éditeur de ce dernier n'a pas contacté et inclus tous les professionnels.

⁴ La forte variation entre les années de cet annuaire peut être symptomatique de deux cas: le premier est la variation du marché qui influence à son tour le nombre des professionnels. Le deuxième cas possible est que le marché dépasse les attentes de la petite communauté comptable dont une partie ne sent pas le besoin de faire de la publicité.

⁵ Bibliothèque nationale de France, *Tout le protectorat... au Maroc (1936)*.

compte 8 fiduciaires dont deux noms sont aussi cités dans la deuxième catégorie qui recense les professionnels comptables (expert comptable ou non) et qui compte 11 professionnels. L'annuaire référence 6 professionnels qui font partie de la liste des experts agréés auprès des tribunaux. Le même annuaire de l'année 1955, ne présente qu'une seule catégorie « *Expertise* » dans laquelle sont référencés 23 fiduciaires et professionnels.

Ces annuaires, malgré les différences de présentation entre les numéros et le libre choix qu'ont les professionnels d'y figurer, montrent une évolution plutôt positive du nombre de professionnels.

Les listes des experts auprès des tribunaux :

Nous avons cherché à confirmer la tendance de l'évolution de la communauté comptable en prenant un nouvel indicateur: les listes des experts juridiques publiées dans le *Bulletin Officiel du Protectorat*. Une grande partie de la communauté comptable libérale en France provenait de l'expertise judiciaire (Ramirez 2003). Donc l'évolution quantitative des experts comptables judiciaires peut renseigner sur l'évolution potentielle de la communauté des comptables libéraux⁶.

Nous avons analysé plusieurs années, les résultats sont présentés dans le tableau suivant. Le premier constat est que le nombre des experts augmente ce qui est tout à fait compréhensible vue la croissance économique et confirme ainsi la tendance trouvée dans les annuaires. Toujours dans une analyse verticale de ce tableau, les villes les plus importantes sont celles qui ont le plus d'experts, mais elles sont aussi les plus industrialisées.

Tableau : évolution de la communauté des experts en comptabilité auprès des tribunaux

	1935			1941			1956		
Profession	Casablanca	Rabat	Maroc	Casablanca	Rabat	Maroc	Casablanca	Rabat	Maroc
Comptable	11	8	24	16	7	31			
Chef Comptable	3	1	5	3	1	5			
Professeur	2		2	2		2	2		2
Retraité					2	3		2	3
Cadre ou commerçant	1	1	3	6		7	3	2	5
Non communiquée	7	2	10	18	3	25	27	12	55
Total	24	12	44	45	13	73	32	16	65

Horizontalement, nous avons présenté les catégories professionnelles des experts agréés en comptabilité (et non Experts Comptables). Les listes de ces experts fournissaient aussi leurs métiers. Nous les avons regroupés dans six catégories sont « *Comptables* », « *Chefs Comptables* », « *Professeurs* », « *Fonctionnaires à la retraite* », « *Cadres ou Commerçants* »

⁶ Cette discipline importante pour les professionnels comptables libéraux a été incluse comme épreuve au diplôme d'expertise comptable français (Degos 2005).

et « *Profession non communiquée* ». Nous pensons que les deux premières catégories sont des salariés car principalement le deuxième titre n'est utilisé qu'en entreprise. Les professeurs étaient deux enseignants de l'Ecole Industrielle et Commerciale de Casablanca. Les « *Fonctionnaires* » étaient majoritairement retraités des services financiers du protectorat (trésorerie, perception des impôts) mais ils étaient aussi secrétaire greffier ou officier de l'administration. Dans la quatrième catégorie « Cadres et Commerçants » nous trouvons des anciens directeurs de banque, des négociants, un colon, un polytechnicien, administrateur de sociétés...etc.

La cinquième catégorie dont la profession n'est pas communiquée est constituée à notre avis par les professionnels comptables libéraux. Plusieurs éléments nous conduisent à cette déduction.

Le premier provient du raisonnement éliminatoire suivant: si pour tous les experts agréés ayant une activité (salariée ou libérale) autre que l'exercice libéral de la comptabilité, cette activité a été signalée dans la liste, il ne reste normalement que la catégorie des professionnels comptables libéraux.

La population de ces derniers était réduite au départ. Par conséquent les tribunaux avaient recours à des salariés ou des fonctionnaires en retraite. Plus la population des professionnels comptables libéraux s'agrandissait, attirée par un marché en développement, plus la part des experts agréés, regroupés dans la catégorie "profession non communiquée", augmentait aussi pour devenir majoritaire (85% des experts en 1956). Cela est synonyme aussi de mobilité professionnelle car plusieurs professionnels appartenant au début à la catégorie "salariés" sont retrouvés plus tard dans la catégorie "profession non communiquée".

Les indices que délivrent ces chiffres sur l'évolution de la communauté comptable nous apprennent que cette dernière s'est élargie comme il était prévisible suite à l'évolution favorable de son marché après la deuxième guerre mondiale. Il reste à noter que parmi les experts agréés en comptabilité aucun nom marocain n'a été retrouvé. Cette situation n'est pas *de jure* mais *de facto* créée par la faible accessibilité⁷ de ce domaine aux marocains.

2.2.2 Les premiers groupements professionnels

⁷ Le faible accès des marocains à l'enseignement professionnel a poussé en avril 1949, trois délégués de la Chambre Marocaine de Commerce de Fès à rencontrer le délégué régional de l'instruction publique et formuler leur souhait de voir organisés par l'administration de l'instruction publique, des cours de soir en comptabilité et en dactylographie à l'intention des jeunes musulmans et israéliens. La Chambre Marocaine de Commerce est décidée d'organiser ces cours elle-même si l'administration ne répondait pas favorablement à leur demande. (Fonds Direction de l'Intérieur, carton n°655. Lettre du 28 avril 1949 du Chef de la région de Fès au directeur de l'intérieur-section des liaisons administratives).

Le développement de la communauté comptable au Maroc a conduit à l'accentuation des catégories professionnelles à l'intérieur de cette communauté. Cette quête de distinction entre les catégories professionnelles a été, à notre avis, renforcée par la création en France de l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés (ci-après OECCA) en 1942 (réformé par ordonnance en 1945). Les professionnels comptables, appartenant selon la loi marocaine à la grande et bien disparate catégorie des agents d'affaires, créent après la deuxième guerre mondiale deux associations.

La Compagnie des Experts Comptables du Maroc

Cette compagnie (ci-après CECM) est créée à Casablanca et est agréée par l'administration le 13 mai 1947⁸. Elle est domiciliée à la même adresse du professionnel CHERRIER Marcel établi à Casablanca et dont il est le président. Le vis-président de la compagnie est LAYA Serenus qui est référencé sur la liste des experts judiciaires en tant que professeur à l'Ecole Industrielle et Commerciale de Casablanca. Le secrétaire de cette compagnie AUDIBERT Marcel est resté installé au Maroc plusieurs années après l'indépendance.

Cette compagnie ne comptait qu'un nombre bien réduit de professionnels⁹. Elle a participé aux travaux de réglementation de la profession entre 1948 et 1954. Plusieurs éléments indiquent que la compagnie a eu de bonnes relations avec l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables agréés français. Cette association était favorable à l'intervention de l'ordre français dans l'organisation de la profession au Maroc. En septembre 1957, lors du Xème congrès de l'ordre français, le président salue: « *le représentant de la compagnie des experts comptables du Maroc qui a bien voulu participer à nos travaux et qui voudra bien rapporter à nos confrères du protectorat*¹⁰, le témoignage de notre sympathie » (Rfc 1957, décembre).

La Section Marocaine de la Chambre des Experts Comptables Diplômés par l'Etat

La Chambre Nationale des Experts Comptables Diplômés par l'Etat est une association professionnelle établie à Paris dont le président en 1954 est le professionnel français André REYDEL. Cette chambre avait une section marocaine représentée par Jean BRUGIDOU, expert comptable diplômé établi à Casablanca. Selon les listes des experts agréés auprès des tribunaux et le fait qu'il soit diplômé par l'Etat, ce professionnel s'est établi au Maroc au début des années 1950.

⁸ Fonds Secrétariat Général du Protectorat (ci-après SGP), carton n° 137. Note manuscrite concernant la CECM.

⁹ Entretien avec un professionnel qui a commencé sa carrière dans les années 1940 à Casablanca dans un des grands cabinets de l'époque.

¹⁰ Le Maroc est indépendant depuis 1956.

Cette association ne comptait pas beaucoup de membres, car en 1954 il n'y avait au Maroc que cinq experts comptables diplômés¹¹. La principale revendication de cette association lors de l'organisation de la profession était de ne pas créer un ordre bi-céphale à l'image de l'ordre français. Effectivement, la profession est organisée en 1954 sans la création d'un ordre.

3. PROCESSUS D'ELABORATION D'UNE LOI POUR ORGANISER LA PROFESSION

Ici, nous essayons de retracer, grâce à des documents internes à la résidence générale et à sa correspondance avec la métropole, le processus d'élaboration du dahir de 1954 concernant la profession comptable.

3.1 1948-1949: consultation sur un projet de réforme

Après l'installation de la profession comptable et son développement permise par l'évolution favorable de son marché après la deuxième guerre, il est prévisible que cette profession s'organise, encouragée dans ce processus par l'organisation de la profession comptable en France et des autres professions libérales au Maroc.

3.1.1 Les parties prenantes et les propositions

La première corporation comptable au Maroc est la CECM, créée en 1947, deux ans après l'ordonnance de 1945 en France qui ne pouvait être appliquée au Maroc. Cette compagnie a émis le souhait auprès de la résidence générale à Rabat de voir sa profession organisée, à l'image de la réforme entreprise en France.

L'immixtion métropolitaine: « on vous aide à copier »

Juillet 1948, le Sous-Secrétariat d'Etat (français) aux affaires économiques transmet au Ministère des Affaires Etrangères (ci-après MAEF) son souhait et celui de l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés (OECCA) d'envoyer une mission métropolitaine au Maroc, dans le but d'étudier la possibilité d'organiser la profession comptable au Maroc sur les mêmes bases qu'en France :

¹¹ Fonds SGP, carton n° 137. Note du conseiller juridique du protectorat, 21 septembre 1954.

« J'ai l'honneur de vous faire connaître que le Conseil Supérieur de l'Ordre des experts comptables et des comptables agréés se préoccupe actuellement de l'organisation au Maroc de la profession d'expert comptable.

Si le statut du protectorat s'oppose, de toute évidence, à l'introduction pure et simple dans ce territoire de l'ordre des experts comptables et des comptables agréés tel qu'il a été institué par l'ordonnance du 19 septembre 1945, il y aurait sans nul doute le plus grand intérêt à ce que la profession fut organisée au Maroc sur les mêmes bases et d'après les mêmes principes qu'en France...¹² »

Pendant les derniers six mois de 1948, l'OECCA a essayé de s'impliquer dans l'organisation de la profession comptable au Maroc, à travers le sous-secrétariat d'Etat aux Affaires Economiques dont le directeur n'est autre que le Commissaire de l'Etat auprès de cet ordre. Le Sous-Secrétariat d'Etat aux Affaires Economiques, qui ne pouvait intervenir directement auprès de la Résidence Générale, a été obligé de passer par la voie hiérarchique, c'est à dire par le biais du MAEF. Ce dernier ne faisait parfois que retranscrire le courrier de l'OECCA ou du Sous Secrétariat d'Etat aux Affaires Economiques, s'il ne les retransmettait pas en courrier joint à la résidence générale au Maroc.

Le Sous-Secrétaire d'Etat aux Affaires Economiques est pour la réforme de la profession comptable au Maroc selon le même modèle de la profession en France mais son courrier n'évoque que la catégorie des experts comptables.

La réaction marocaine: « on souhaite analyser »

L'étude de cette proposition a été assignée à la direction des finances de la Résidence Générale. Le directeur des finances informe le Secrétaire Général du Protectorat (SGP) qu'il se « ...préoccupe, en effet, de l'organisation de la profession d'expert comptable au Maroc »¹³.

Le suivi de la question de réglementation de la profession comptable par le directeur des finances provient du fait que cette profession faisait partie de la catégorie des agents d'affaires dont la direction des finances est l'administration de tutelle et que tout naturellement la CECM en exprimant le désir d'organisation, elle l'a fait auprès de la direction des finances. Cela explique aussi pourquoi ce dernier parle seulement d'organisation de la catégorie des experts comptables. Le directeur des finances affirme n'avoir aucune objection à la venue d'une mission de la métropole mais insiste auprès du secrétariat général du protectorat (ci-après SGP) que les frais de cette mission ne soient pas supportés par le budget de la résidence.

¹² Fonds SGP, carton n°335. Lettre du 28 juillet 1948 adressé par le sous-secrétariat aux affaires économiques au ministre des affaires étrangères, transmise par ce dernier à la résidence générale le 13 août 1948.

¹³ Fonds SGP, carton n° 137. Lettre du directeur des finances du 6 septembre 1948.

Le SGP demande à la direction des finances de consulter la CECM. Le directeur des finances était déjà en relation avec la CECM: « *J'ai l'honneur de vous faire connaître que mes services sont déjà en rapport avec ce groupement professionnel et que l'envoi au Maroc d'une mission de l'ordre national des Experts comptables est réclamée par cette compagnie.* »¹⁴.

Le directeur des finances omet de mentionner le nom exact de l'ordre français et le réduit à un ordre des seuls experts comptables. Il est clair que la CECM et les organisations métropolitaines (OECCA et Secrétariat aux affaires économiques) ne sont favorables qu'à la seule organisation des experts comptables.

Le résident général (Francis Lacoste) demande au Ministère des Affaires Etrangères français (MAEF) (lettre du 7 octobre 1948) de patienter jusqu'à l'obtention des résultats de cette consultation pour éviter de donner le sentiment aux membres de la CECM d'être exclus de cette discussion.

A cette lettre, le directeur du département de l'Afrique-Levant du MAEF a répondu quelques jours après (22 octobre 1948)¹⁵ dans le but d'influencer les décisions de la résidence générale. Le début de la lettre reprend celle envoyée en juin par le secrétariat aux affaires économiques et réitère la demande d'envoi d'une mission des administrations intéressées pour étudier sur place « *...l'organisation professionnelle des experts comptables au Maroc.* » Encore une fois, la catégorie professionnelle des experts comptables est la seule qui préoccupe les institutions françaises.

La lettre du MAEF transmet aussi une nouvelle proposition du secrétariat d'Etat aux affaires économiques:

« D'autre part, le secrétaire d'Etat aux finances et aux affaires économiques me signale que son attention a été appelée sur l'opportunité que présenterait l'institution au Maroc de commissaires de sociétés analogues à ceux qui, en France, sont agréés par les cours d'appel conformément aux articles 32 et 33 de la loi du 24 Juillet 1867 modifiée par les décrets-lois des 8 Août 1935, 31 Août 1937 et aux décrets et aux décrets des 29 Juin 1936, 12 juin 1937 et 18 Novembre. [...] il semble à l'Administration intéressée que l'étude de cette question pourrait être liée à celle exposée ci-dessus en ce qui concerne les experts-comptables».

4.1.2 Renforcement des pressions

¹⁴ Note du directeur des finances au SGP du 22 octobre 1948.

¹⁵ Fonds SGP, carton n°137.

La pression exercée par le directeur du département de l'Afrique-Levant du MAEF est plus importante, vu qu'il n'est plus question d'une mission pour analyser la situation au Maroc, mais d'une mission pour établir un projet de réforme.

La volonté de réformer au Maroc la profession de commissaire de sociétés montre l'intérêt que portent les experts comptables à ce segment de marché. Des notes sur un papier avec entête de l'administration générale du SGP donnent une idée sur la position que devrait prendre la résidence générale par rapport à cette dernière proposition: aucune nécessité d'introduire les textes français au Maroc, car les commissaires aux comptes sont soumis à la même obligation d'agrément que les agents d'affaires introduite par le *dahir* de 1945¹⁶.

Il s'avère, selon la consultation de la direction des finances que la CECM est favorable à l'intervention de l'OECCA. Ce dernier essaie de nouveau de pousser le MAEF à intervenir auprès de la résidence générale pour l'impliquer dans l'organisation de la profession comptable au Maroc. Le 16 novembre 1948, L'OECCA adresse une lettre directement au MAEF. Cette lettre (jointe à un courrier du MAEF) a été transmise à la résidence générale le 22 novembre 1948. Dans la lettre du MAEF, ce dernier demande aussi d'être tenu au courant des résultats de la consultation des professionnels et du texte de loi s'il est prêt. La lettre de l'OECCA montre aussi cet état d'ignorance dans laquelle, par prudence, la résidence générale tenait les institutions métropolitaines¹⁷ :

« L'attention de l'Ordre National des Experts comptables et des comptables agréés,[...], vient d'être appelée sur le fait qu'un projet de dahir portant création d'un Ordre des experts comptables et des comptables agréés dans la zone française de l'Empire marocain serait actuellement à l'étude.

Je me permets à cette occasion de vous signaler qu'il y aurait le plus grand intérêt à ce que le Conseil Supérieur de l'Ordre fût amené à formuler ses observations et suggestions à ce sujet.

J'ai en conséquence, l'honneur de vous demander de vouloir bien me tenir au courant des conditions dans lesquelles serait envisagée la création d'un Ordre des Experts comptables et des comptables agréés au Maroc. »

L'OECCA avance qu'un *dahir* organisant la profession est presque prêt et qu'un ordre professionnel est envisagé. Ces deux affirmations ne sont pas vraies et nous le montrons dans ce qui suit.

La correspondance en 1949 entre la résidence générale et la métropole est moins importante. Nous avons retrouvé deux lettres. Dans la première le MAEF demande au résident général de le tenir (ainsi que l'OECCA), au courant du résultat de la consultation faite auprès des

¹⁶ Fonds SGP, carton n° 137. Notes de l'administration générale.

¹⁷ Extrait de la lettre de l'OECCA au MAEF (fonds SGP, carton n°137)

professionnels comptables et de la CECM. Six mois après (juin 1949), le MAEF réitère sa demande à recevoir une copie du projet de loi d'organisation de la profession comptable s'il y en a un qui est élaboré.

Donc, l'OECCA ne pouvait exercer son influence qu'à travers le secrétariat d'Etat aux Affaires Économiques qui utilisait la voie diplomatique (Ministère des Affaires Étrangères) pour transmettre ses demandes et essayer d'influencer la résidence générale. L'OECCA avait une influence sur la CECM. Mais cette dernière ne représentait pas toute la profession. Le ministère des affaires étrangères bien qu'il soit ministère de tutelle du protectorat n'était pas concerné techniquement par cette question. Son rôle se résumait à celui d'intermédiaire laissant ainsi à la résidence une latitude assez forte dans la décision.

3.2 1954 : quelle forme d'organisation?

Pendant la période de 1950 à 1953 le service juridique a élaboré un projet de loi pour réglementer le port des titres d'*Expert Comptable* et de *Comptable Agréé*, un projet qui sera prêt le 17 octobre 1953 et discuté le 17 décembre 1953. Quelques points nécessitent des modifications. Chose faite, le SGP renvoie le nouveau projet au directeur des finances le 25 janvier 1954.

Protéger les titres: un consensus fragile

Il n'est pas prévu par le projet de loi la création d'un ordre semblable à l'ordre français. L'accès direct à ces deux titres est conditionné par l'obtention de diplômes particuliers selon la profession visée (expert comptable ou comptable agréé). Les professionnels n'ayant pas ces diplômes, doivent remplir des conditions d'expérience (ou d'ancienneté). Le nombre d'années d'expérience exigé est d'autant plus important que le diplôme est faible. Les professionnels ne remplissant pas ces deux conditions peuvent être admis après une audition avec la commission qui étudiera les candidatures.

Ce point (la reconnaissance de la compétence sur simple audition avec la commission) n'a pas eu le consentement des participants à la réunion du 17 décembre 1953. La re-formulation faite de cet article jugé très libéral a suscité le commentaire suivant du directeur des finances¹⁸ : « *Mais, les dispositions de l'article 10 jugées trop libérales ont été supprimées et remplacées par les 3ème alinéas des articles 6 et 9 qui, sous réserve de quelques modifications de forme,*

¹⁸ Fonds SGP, carton n° 137. Lettre du 17 février 1954 adressée au SGP.

maintiennent l'esprit du texte ancien. Ces articles prévoient que la commission de classement ou, en cas de rejet, la commission d'appel ont tous pouvoirs pour reconnaître la compétence des postulants au vu de mémoires, rapports, attestations, ...etc. Outre qu'il sera parfois difficile d'authentifier les auteurs des mémoires ou des rapports, cette rédaction risque d'ouvrir la porte aux contestations qui encombreront le rôle de la commission d'appel ».

Le directeur des finances du protectorat demande au service juridique la suppression des dispositions transitoires et leur remplacement par un examen professionnel. Cette proposition n'est pas totalement écartée par le service juridique. Mais vu le délicat consensus réuni autour de cette réforme, le service juridique propose de réexaminer cette proposition lors de l'élaboration des décrets d'application de la réforme: *« J'ai l'honneur de vous faire savoir qu'il ne me paraît ni opportun, ni nécessaire de supprimer ces dispositions. Vous n'ignorez pas les difficultés que nous avons eu à établir ce projet de dahir en raison, notamment, des points de vue contraires des titulaires des diplômes d'Etat et des non diplômés.[...] D'autre part, la rédaction qui a été retenue marque un progrès sur la rédaction antérieure en ce qu'elle précise sur quels éléments les commissions auront à fonder leur décision ».*

Un nouvel acteur: la section marocain de la CECDE

Le président de la section marocaine de la "Chambre des Experts Comptables Diplômés par l'Etat" (CECDE) envoie une lettre (02 mars 1954)¹⁹ pour rejeter en totalité le projet de la réforme. Il tient un réquisitoire très sévère contre le projet d'organisation. Selon lui, les experts comptables diplômés sont les seuls qualifiés à donner des avis concernant l'organisation de la profession. Il s'émeut de voir qu'« *il n'a pas été tenu compte de la moindre remarque ou observation des Experts-Comptables Diplômés pour l'élaboration de ce projet de dahir* ». Cette situation est d'autant inacceptable que d'autres associations professionnelles (CECM) ont été consultées et qu'il avance qu'elles n'existent que pour « *la défense d'intérêts particuliers* ». Il refuse la création de deux catégories de professionnels ainsi que les dispositions transitoires, car elles sont larges et pourront permettre à des non compétents d'accéder à la profession. Pour le président de la section marocaine de la CECDE, la réforme ne ferait que reproduire les problèmes et les conflits que la création de l'OECCA a causés en France.

¹⁹ Fonds SGP, carton n° 137.

Le président de la section marocaine ne s'oppose pas à la création d'un ordre mais à l'idée de réunir sous un même ordre deux groupes professionnels ; un ordre où la deuxième profession (comptable agréé) serait majoritaire, ce qui causerait selon lui des désordres qui seront « *amplifiés par la dualité des populations qui coïncident avec la dualité des professions* ». La profession de comptable agréé pourrait être, théoriquement²⁰, plus accessible aux marocains que la profession d'expert comptable, ce qui explique le dernier passage de la lettre du président de la section marocaine de la CECDE sur la coïncidence des dualités des populations et des professions. A cette lettre nous n'avons pas trouvé de réponse de la part de la résidence générale. Nous pensons que le poids très faible des experts comptables diplômés à cette date (cinq experts comptables diplômés) n'a pas œuvré en faveur de leurs arguments.

Les dernières touches: la mission métropolitaine

Durant la période de préparation du projet d'organisation de la profession comptable, la résidence générale est restée peu enthousiaste à l'idée de recevoir une mission de la métropole.

M. Brunet, le sous-secrétaire d'Etat aux affaires économiques et haut commissaire auprès du conseil supérieur de l'OECCA, a demandé en juin 1954 à la diplomatie française de faire pression sur la résidence générale pour accepter cette mission et reporter la soumission du projet de réforme au conseil des vizirs. Le passage suivant de la lettre de la diplomatie française est très révélateur : « *sur le plan psychologique aussi bien que professionnel, M. Brunet considère comme hautement désirable que le projet, même s'il ne devait subir aucune retouche, soit examiné en commun en raison de ses incidences probables* »²¹.

N'arrivant pas à faire pression sur la résidence générale pour qu'elle accepte la vision qu'ont les structures métropolitaines de la réforme de la profession comptable au Maroc, ces dernières ont cherché à garder un côté "*cérémonial*", en demandant d'organiser une réunion de M. Brunet avec les responsables au Maroc même si cette réunion ne donne pas lieu à des changements sur le projet de loi. Dans la même période, la section marocaine de la CECDE ne recevant pas de réponse, c'est le président de cette chambre à Paris (M. Reydel) qui écrit au secrétariat général du protectorat pour demander un exemplaire de la loi et une réponse par rapport à la première lettre de la section marocaine.

²⁰ Nous supposons que la profession de comptable agréé aurait pu être accessible aux marocains vu que les diplômes exigés pouvaient être obtenus dans les années 1940 par les marocains.

²¹ Fonds SGP, carton n° 137.

Le protectorat accepte, afin de recevoir M. Brunet, de surseoir à la soumission aux conseils des vizirs du projet de loi prévue en octobre 1954. Néanmoins, la résidence générale signifie clairement à la diplomatie que le sous-secrétaire d'Etat aux affaires économiques ne peut participer qu'à l'élaboration des décrets d'application de la réforme. Fin octobre 1949, M Brunet arrive au Maroc. Il rencontre les professionnels de la CECM, puis les associations professionnelles et des hauts responsables de la résidence générale le 13 octobre 1954. Il explique sa vision de l'organisation de la profession comptable. Après discussion, il revient sur quelques propositions déjà faites et en maintient d'autres²².

La principale position abandonnée est la création d'un ordre des experts comptables, car il estime que cette organisation a posé quelques inconvénients en France et que la seule protection du titre serait plus adéquate pour le Maroc. Il rejoint sur ce point la position de la résidence générale au Maroc mais pas pour les mêmes raisons²³. Par contre, M. Brunet maintient l'idée de ne pas entériner l'existence de deux catégories professionnelles au sein de la profession comptable. Il est clair que M. Brunet défendait les revendications des experts comptables, qui se voient menacés dans un marché où la majorité de leurs services peuvent être assurés par les comptables agréés.

La vision du protectorat est de ne consacrer aucun monopole sur les services comptables, mais de protéger des titres et les réserver à des personnes qui ont poursuivi de longues études pour s'en prévaloir. Par contre le conseil ou l'expertise comptable par exemple peuvent être assurés par un ingénieur conseil ou un comptable agréé.

La vision de la résidence générale différait aussi de celle de l'OECCA et ses soutiens par rapport à la réglementation du titre de comptable agréé. Cette communauté est plus importante au Maroc que celle des experts comptables et ne pas réglementer leur titre revient d'un côté à établir affaiblir leur position par rapport aux professionnels venant de la métropole. D'un autre, ne pas garder un parallélisme avec la métropole (concernant les conditions d'accès) ne sauvegardera pas leurs intérêts en cas de mobilité vers la métropole.

3.3 Dahir de 1954

²² Fonds SGP, carton n° 137. Note dressée le 28 octobre 1954 par le conseiller juridique au SGP rendant compte du déroulement des activités et réunions de M. Brunet au Maroc.

²³ L'exposé des motifs du dahir de 1954 réglementant le port des titres d'expert comptable et de comptable agréé donne la raison que la profession comptable est trop jeune au Maroc pour que son développement soit contraint par un cadre aussi strict qu'un ordre.

Le texte de loi auquel a abouti le processus de tractations que nous avons exposé dans le point précédent a été promulgué en décembre 1954. Ce *dahir* régleme le port des titres d'expert comptable et de comptable agréé et ne crée pas d'ordre d'expert comptable et de comptable agréé.

Ce *dahir* donc est un texte a double corps (expert comptable et comptable agréé) mais avec une unique conception. Pour accéder de plein droit aux deux titres, une condition de diplôme est exigée. Pour les professionnels des deux catégories exerçant au Maroc et qui n'étant pas titulaires des diplômes requis pour un accès aux titres de plein droit, des conditions transitoires sont prévues pendant l'année qui suit la publication du *dahir*. Ces professionnels doivent présenter un certain nombre d'années d'expérience dans ces métiers.

Les diplômes exigés pour le titre d'expert comptable sont le diplôme d'expert comptable reconnu par l'Etat français. Le diplôme d'expert comptable peut être préparé à partir des années 1950 au Maroc avec des sessions d'examen qui se déroulaient dans un centre de Rabat. Les autres diplômes exigés dans les conditions transitoires sont ceux des grandes écoles françaises (HEC, école d'ingénieur...etc.). En ce qui concerne les comptables agréés, les diplômés d'accès direct sont le brevet professionnel comptable ou l'examen préliminaire d'expert comptable. Ceux exigés pour les conditions transitoires sont le brevet commercial ou le baccalauréat d'études secondaires et qui sont des diplômes délivrés au Maroc.

Le *dahir* du 8 décembre 1954 est modifié par le *dahir* du 1er juin 1955. Ce dernier ajoute aux conditions d'accès aux deux titres celle d' « *exercer la profession d'expert comptable ou de comptable agréé pour son propre compte ou pour celui de personnes ou de sociétés spécialisés dans les travaux de comptabilité;* » (*dahir* 1er juin 1955, article n°3). Cet article réserve maintenant les titres aux personnes exerçant en libéral. Cette condition est inspirée par l'organisation de la profession en France.

4. INSTITUTIONNALISATION: INTERACTION DES ACTEURS, DES SYSTEMES DE SENS ET DES PRATIQUES

Durant le processus d'élaboration du projet de loi, les institutions et organisations métropolitaines ont tenté d'imposer leur vision de la forme que devraient prendre l'organisation de la profession comptable au Maroc. Cette interaction *centre-périphérie* n'a pas abouti au *clonage* prévisible. Les institutions marocaines ont tenu compte de plusieurs autres éléments propres à leur contexte. Pour cette raison, la compréhension du résultat de

cette interaction ne peut être satisfaisante sans tenir compte de l'ensemble des logiques, pratiques et acteurs présents dans le champ organisationnel des professions libérales au Maroc. Nous avons commencé à justifier théoriquement le choix de ce champ et sa validité par la relative similarité des produits, services et fonctions des organisations à l'intérieur d'un champ, mais aussi par celle des pressions exercées sur ces organisations. Les professions libérales au Maroc sont fortement contraintes par les décisions de la résidence générale. La création de leur marché, comme sa disparition, sont influencées par l'Etat. La similitude se trouve aussi dans la nature de leurs services et produits qui sont principalement l'offre de conseils et d'une expertise basée sur un savoir-faire spécialisé en contre-partie d'honoraires et non de salaires. La similitude se manifeste aussi dans l'influence des professions libérales métropolitaines sur celles installées au Maroc.

Donc, dans ce champ organisationnel constitué des professions libérales, nous analysons l'organisation de la profession comptable à travers l'interaction des trois éléments de l'institutionnalisation: les systèmes de sens et les croyances, les structures et les pratiques, enfin les acteurs.

4.1 Les systèmes de sens et croyances

Les systèmes de sens sont les croyances qui deviennent institutionnalisées dans la société ou dans un champ organisationnel en particulier. Ces croyances deviennent objectives indépendamment des acteurs qui les ont portées au départ. Les systèmes de sens et les croyances influencent les acteurs et les organisations en définissant les attentes et triant les orientations sociales (Hasselbladh et Kallinikos 2000). Dans le champ organisationnel de la profession libérale au Maroc, plusieurs systèmes de sens se sont institutionnalisés. Les deux qui nous intéressent ici sont 1) les professions libérales au Maroc sont une extension des professions métropolitaines et par conséquent 2) les organisations professionnelles métropolitaines sont à reproduire au Maroc.

4.1.1 Les professions libérales au Maroc sont une extension des métropolitaines

L'enseignement supérieur n'a pas été développé au Maroc d'une manière significative, ainsi une grande partie des professionnels français ont été formés et ont exercé en France. Cette idée d'extension est institutionnalisée par la dichotomie maintenue entre les nouvelles professions libérales et les métiers indépendants marocains. La séparation des juridictions par exemple (françaises et marocaines) a conduit au maintien et l'organisation de la profession de

défenseur agréé alors que celle d'avocat existe. L'idée même de l'existence de deux sociétés induit celle que la société française au Maroc n'est qu'une transposition de la métropolitaine et non la création d'une nouvelle société.

L'exemple des architectes

Cette croyance de l'extension apparaît d'une manière claire dans un texte de projet de loi proposé par les architectes au Secrétariat Général du Protectorat (SGP) dans l'objectif d'organiser leur profession. Le premier article de ce texte²⁴ stipule: « *Nul ne peut en zone française du Maroc exercer la profession d'architecte, ni accomplir à titre exceptionnel un acte relevant de cette profession:*

- *s'il n'est pas citoyen français et s'il ne jouit pas de ses droits civiques*
- *s'il n'est pas titulaire du diplôme de fin d'études d'une des écoles suivantes:*²⁵... »

Le fait que la nationalité a été mise en avant montre que ces professionnels pensent qu'un architecte est d'abord français, et c'est à l'article 2 du dit projet de loi d'ouvrir la porte aux étrangers détenant les diplômes exigés ou autorisés à exercer la profession d'architecte dans leur pays: « *Les ressortissants de nations étrangères ne seront admis à l'exercice de la profession d'architecte qu'autant qu'ils pourront justifier qu'ils seraient en droit de l'exercer dans leur pays d'origine, ou qu'ils sont titulaires d'un des diplômes français mentionnés à l'article 1* ». Donc le marocain devient un étranger pour cette profession.

4.1.2 Les organisations professionnelles métropolitaines sont à reproduire au Maroc

De la première croyance découle la deuxième institutionnalisée dans ce champ: le modèle d'organisation des professions libérales en métropole est bon à être calqué et reproduit au Maroc.

Deux illustrations: dans la même lettre contenant le projet de loi des architectes, ces derniers annoncent qu'ils se sont inspirés d'un projet de texte de loi français « *qui après de nombreuses années d'études et de discussions avait été élaboré. Ce projet donnait satisfaction aux différents groupements d'architectes français; il n'a malheureusement jamais vu le jour.* »

Il apparaît que la croyance, que les textes métropolitains sont à transposer au Maroc, a occulté celle que ce même texte n'a pas été adopté en France.

²⁴ Fond SGP, carton n°137. Le projet de loi, élaboré par la Société Marocaine des Architectes Diplômés par le Gouvernement, est joint à une lettre envoyée par cette société au SGP à la date du 29 octobre 1940.

²⁵ Les écoles sont trois écoles nationales à Paris.

L'exemple des médecins

La deuxième illustration vient d'un autre texte de loi préparé cette fois par le SGP relatif à l'ouverture à des membres de certaines professions libérales organisées la possibilité de former recours contre les décisions disciplinaires prises à leur encontre. Le SGP a élaboré un texte en adéquation avec les structures en vigueur au Maroc. A la demande de l'ordre des médecins, le Bâtonnier des avocats rédige un rapport sur ce projet de loi. Il rappelle que c'est une mesure nécessaire et qui convient d'adopter au Maroc en rappelant son existence en France, et a suggéré d'inclure quelques dispositions que la loi n'a pas prévues et que le conseiller juridique du protectorat a jugées inadaptées à l'organisation des structures judiciaires au Maroc²⁶.

Cette croyance de bien agir en adoptant les lois françaises était présente aussi dans l'administration publique mais avec une certaine mesure comme en juge cette phrase tirée des notes du conseiller juridique du protectorat relatives au projet de loi organisant l'ordre des chirurgiens dentistes: « ...s'il n'y a pas lieu malgré leur [Les chirurgiens dentistes] *opposition de suivre la loi française sur les deux dispositions suivantes qu'il paraît difficile (aucune contingence locale ne le justifiant)* de ne pas appliquer au Maroc... »²⁷.

Il est normal que la résidence générale considère que le modèle français est séant à être reproduit au Maroc, c'est là même l'idéologie sous-jacente au colonialisme. Toutefois la phrase « *aucune contingence locale ne le justifiant* » indique que les services de la résidence générale n'omettaient pas l'aspect technique et visaient l'adéquation des mesures avec le contexte marocain.

4.1.3 Les croyances institutionnalisées et l'organisation de la profession comptables

Les croyances institutionnalisées dans le champ des professions libérales expliquent plusieurs éléments du processus d'organisation comptable. L'ordre des experts comptables et des comptables agréés français (OECCA) aimerait voir la profession comptable organisée au Maroc selon son modèle. Les professionnels au Maroc (ne considérant pas cela comme une ingérence dans leurs affaires) en acceptent l'idée²⁸ et demandent même une mission de l'OECCA.

²⁶ Fonds SGP, carton n°137.

²⁷ Fonds SGP, carton n° 137, Notes dactylographiées en correction.

²⁸ Il est envisageable et même très probable que les professionnels au Maroc ont aussi souhaité profiter des avantages de l'organisation et la fermeture de leur profession. Toutefois nous n'avons pas beaucoup de preuves directes sur les objectifs et sur leurs positions des professionnels.

Le deuxième élément que ces croyances éclaircissent est la réaction du secrétaire d'État français aux affaires économiques (et commissaire d'Etat auprès de l'OECCA) et du ministère des affaires étrangères en France. Malgré le refus de la résidence générale de reproduire en tant que tel le modèle français ils ont insisté pour participer aux travaux d'organisation même dans leur phase finale pour maintenir "l'illusion" d'avoir influencé l'organisation de la profession comptable.

La résidence générale croyait de plus en plus dans la nécessité d'organiser les professions (un grand mouvement d'organisation des professions à partir des années 1940). Certes elle le faisait dans l'objectif de rationaliser la société. Cette phrase du directeur des finances illustre bien cette volonté²⁹ : « *J'attache en effet du prix à ce que le niveau moral et technique des futurs experts-comptables soit tel que l'administration peut leur faire confiance en toutes circonstances dans l'exercice de leur profession (défense des contribuables, expertise, etc. ».* Toutefois, la guerre et l'esprit corporatiste qui s'est développé durant cette période ont contribué, à notre avis, à l'animation de ce mouvement de la résidence générale vers l'organisation des professions. Plusieurs professions ont été organisées ou réformées pendant ou après la deuxième guerre mondiale: l'ordre des architectes est créé en juillet 1941, l'ordre des médecins est réorganisé en mai 1949 et l'ordre des chirurgiens dentistes en août 1951.

Une organisation prenant la France comme modèle mais qui ne fait pas l'économie d'une contingence nécessaire aux conditions marocaines.

4.2 Les structures et pratiques

La profession libérale au Maroc présente différentes formes d'organisation. Il y a des professions organisées en ordre (médecins, avocats, architectes), d'autres dont le titre a été protégé (infirmiers, ingénieurs) et d'autres dont la pratique a été réglementée (agents d'affaires, opticiens, représentants).

4.2.1 La résidence générale et les professions multi-catégories

Les professions organisées en ordre sont les plus anciennes et celles qui jouissent d'un grand prestige dans la société. La profession comptable était considérée comme jeune selon les propos de la résidence générale (exposé des motifs du dahir de 1954). Toutefois nous ne

²⁹ Fonds SGP, carton n°137. Lettre du directeur des finances du 17 février 1954 adressé au conseiller juridique du protectorat

savons pas si cela référerait à la jeunesse de cette profession au Maroc ou à son organisation récente en France.

Il est sûr que la création d'un ordre pour la profession comptable suppose l'inclusion de deux corps (Experts comptables et comptables agréés). Ce type de structures n'aurait pas été nouveau au Maroc. L'ordre des médecins comptait deux catégories différentes: les médecins et les chirurgiens dentistes. Cette situation n'était acceptée par les premiers que si les seconds leur soient subordonnés dans l'Ordre des médecins. Le consensus a été atteint par la séparation des deux ordres, et le conseiller juridique n'a pas manqué de signaler la difficulté de cet objectif.

Les agents d'affaires demandaient aussi l'organisation de leur profession. Ils souhaitaient que l'Etat rende obligatoire l'inscription des praticiens à la Chambre des Hommes d'Affaires, et que cette structure soit soutenue et renforcée légalement. Toutefois, la multiplicité des catégories professionnelles a conduit la résidence générale à réglementer en 1945 la profession d'agent d'affaires mais seulement en ce qui concerne: l'autorisation d'exercice, les conditions morales, les prérogatives et les sanctions.

4.2.2 Une profession comptable hiérarchisée

La résidence générale évitait de créer des instances professionnelles regroupant plusieurs catégories. Cette situation se retrouve dans le cas de la profession comptable qui regroupait les deux grandes catégories des experts comptables et des comptables agréés, sachant que la deuxième serait considérée comme inférieure alors qu'elle est la plus large. Cette structure bi-céphale n'avait pas la faveur de résidence générale, d'autant que le modèle déjà essayé en France n'a pas été considéré comme totalement satisfaisant.

La caractéristique principale pour accéder aux professions libérales est le diplôme. Cette pratique institutionnalisée a conduit à la distinction de deux catégories de professionnels dans la communauté comptable. Le choix du diplôme comme critère d'accès à une profession ou titre n'est pas contesté. Cependant, la quasi-totalité des diplômes exigés pour les professions libérales au Maroc sont délivrés en France, la faiblesse de l'enseignement supérieur au Maroc justifiant la pratique des conditions transitoires. Cette dernière a été adoptée par l'Etat à chaque fois que la population des professionnels l'avait requise: par exemple, dans la profession des chirurgiens dentistes il y avait des praticiens appelés "*tolérés*" car ils pratiquaient avant l'organisation de la profession sans obtention de diplômes d'Etat.

4.3 Les acteurs

Plusieurs acteurs étaient présents dans le processus d'organisation de la profession comptable: l'Etat, le ministère des affaires étrangères, le secrétariat d'Etat aux affaires économiques, l'OECCA et les professionnels comptables marocains: des acteurs métropolitains et locaux.

Dans le champ de la profession libérale, l'influence des organisations métropolitaines n'est pas un cas inédit. La première profession libérale organisée au Maroc, les avocats, a connu cette influence. Cette profession a été organisée dans un premier temps en plaçant les avocats et leur ordre sous la tutelle de la cour d'appel de Rabat. Une tutelle refusée par les avocats qui recourent au soutien et à l'influence de leurs confrères métropolitains pour obtenir quelques années plus tard la réorganisation de leur profession selon le modèle français d'un ordre autonome. Toutefois, il est important de noter ici que dans le champ comptable, l'OECCA est parmi les initiateurs de la discussion autour de l'organisation de la profession.

Le deuxième acteur est l'Etat (la résidence générale) dont plusieurs composantes sont impliquées dans ce processus: le SGP, la direction des finances, le service de législation... Il serait réducteur le fait de considérer l'Etat comme un groupe homogène. Le SGP se préoccupait des questions institutionnelles car il était l'interlocuteur des différents groupes de pressions: le ministère des affaires étrangères, le conseil économique français, les professionnels... Le SGP consultait les autres services travaillant sur ce projet de loi qui se concentraient sur des questions plus techniques.

Les professionnels comptables comme nous l'avons signalé étaient composés de plusieurs catégories: expert comptable et comptable agréé et dans chacune d'elles, plusieurs catégories émergent encore sous l'effet du critère du diplôme. Les experts comptables diplômés étaient favorables à l'organisation de leur seule catégorie. L'inclusion des comptables agréés dans le même ordre que les experts comptables n'était pas seulement refusée pour des raisons de diplôme mais aussi de nationalité, car la catégorie des comptables agréés est plus accessible aux marocains.

Le processus d'organisation de la profession comptable concernait donc plusieurs acteurs dont les choix et les croyances étaient différents et souvent opposés.

4.4 L'interaction des trois éléments

Après avoir détaillé les trois éléments impliqués dans l'organisation de la profession comptable, nous analysons cette organisation à travers leur interaction.

Non création d'ordre professionnel :

La croyance institutionnalisée que les modèles métropolitains doivent être importés au Maroc a été contrariée par les deux éléments suivants:

- L'OECCA comme structure a montré plusieurs défaillances causées par les guerres intestines, ce qui a permis aux acteurs qui lui sont peu favorables (principalement ceux attachés à une efficacité technique) de proposer et imposer une alternative.
- Les acteurs qui étaient favorables à cette forme d'organisation n'ont pas réussi à être très influents : L'OECCA et le secrétariat d'Etat aux affaires économiques ne disposaient pas de moyens de pressions coercitifs sur le Maroc.
- Les acteurs les plus légitimes, c'est à dire les professionnels diplômés, étant minoritaires ne désiraient pas voir créer un ordre où ils seraient les plus faibles.

Protection des titres

L'importation pure et simple d'une structure métropolitaine n'ayant pas abouti, cela ne signifie pas que l'organisation de la profession comptable n'était pas nécessaire. Les deux titres existant en France sont adoptés au Maroc et aident à distinguer deux communautés de praticiens.

La pratique de protéger ces deux titres a été favorisée par le fait que le protectorat est une extension de la métropole. Cette idée impose une certaine similarité dans les structures et les pratiques. Les titres d'Expert Comptable et de Comptable Agréé étant institutionnalisés en France, la similarité impliquait leur institutionnalisation au Maroc. D'autres arguments techniques (par exemple la mobilité des professionnels) ont influencé ce choix.

L'accès au titre

Pour pouvoir se prévaloir des titres protégés, les professionnels comptables doivent être détenteurs de diplômes particuliers. Ces diplômes métropolitains ont d'abord une valeur symbolique plus que technique. Le diplôme augmente le prestige de la profession avec la présomption d'expert qu'il confère à son détenteur.

Toutefois le dahir de 1954 prévoit une voie d'accès aux deux titres par des conditions transitoires qui consistent à autoriser les professionnels non-détenteurs des diplômes exigés, mais en possédant d'autres considérés inférieurs, sous la condition d'avoir cumulé une expérience dont le nombre d'années dépend du diplôme présenté. Ceux qui ne satisfont ni les conditions d'admission d'office ni les conditions transitoires mais qui justifient d'une expérience importante doivent passer un examen professionnel.

Cette dérogation (conditions transitoires) à la pratique institutionnalisée (diplôme spécialisé) découle de la nature de la population des acteurs. Les professionnels comptables ne comptent qu'une minorité détentrice des diplômes ouvrant d'office le droit au port des titres. La majorité (avec diplômes inférieurs ou non) ne peut être exclue sans le risque que cette organisation échoue. Une exclusion importante isolera les nouvelles catégories organisées et une nouvelle apparaîtra: "les exclus" qui continueront à exercer sous le titre d'agent d'affaires et qui remettront toujours en cause cette forme organisationnelle.

Pour les praticiens comptables non-diplômés, c'est une audition devant une commission (qui jugera leurs compétences) qui était prévue dans un premier temps pour l'accès aux titres. A côté de cette audition, il a été ajouté un examen professionnel (les professionnels choisissaient la procédure à laquelle ils candidaient). Cela soulève la question de légitimité de la décision de la commission qui doit reposer sur des éléments jugés par le directeur des finances comme très subjectifs et difficilement vérifiables (exposé d'expérience, attestation, mémoire...). Ce type de décision reste aléatoire pour la commission et pour le professionnel. Donc l'expérience devrait être appréciée par rapport à des critères dont la légitimité est déjà établie: l'examen professionnel a une valeur symbolique et une légitimité dérivée de celle du diplôme.

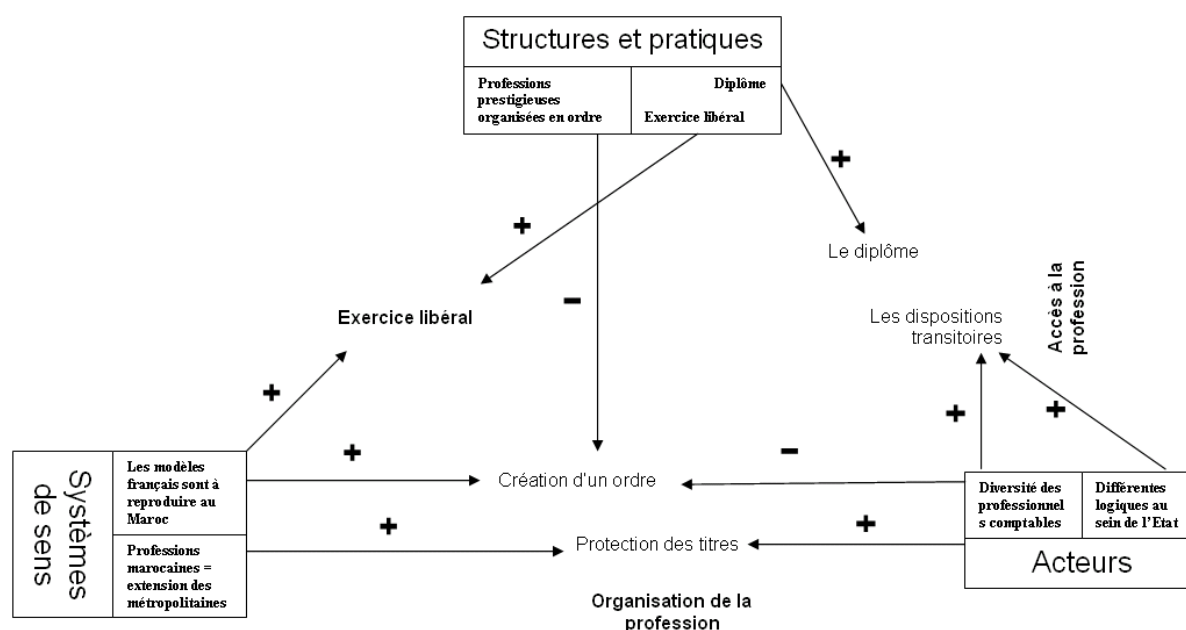
L'exercice libéral

La condition de l'exercice libéral, pour le port des titres d'expert comptable et de comptable agréé, apportée par le dahir de juin 1955 (modifiant celui de décembre 1954) est le résultat de l'interaction d'un système de sens institutionnalisé, d'une pratique et des acteurs. Le mot libéral renvoie à une pratique indépendante d'un métier. La profession comptable faisant partie de cette catégorie, il est normal de trouver cette condition ajoutée par le deuxième texte. Ce système de sens est renforcé par l'adoption de la même pratique (exercice libéral) par la profession comptable en France et d'autres professions libérales au Maroc et en France. Les professionnels libéraux, à l'aide de l'influence des organisations métropolitaines dont l'émissaire est arrivé après l'élaboration du premier texte, ont réussi à notre avis à imposer cette condition. Cette condition est parfaitement compréhensible à travers les mécanismes de fermeture sociale. Les conditions de compétences (diplômes et/ou expériences) pour le port de titres ne réduisent pas suffisamment la population des praticiens éligibles. Les avantages pouvant être tirés de cette fermeture se trouvent augmenter si on conjugue à la condition de compétence celle de l'exercice libéral. Le secrétaire d'Etat français aux affaires économiques a proposé lors de son passage au Maroc de rendre permanentes les dispositions transitoires

(accès à la profession par l'expérience)³⁰. La résidence générale a choisi la solution médiane: Les titres sont pour les professionnels libéraux. Pour ceux qui ne le sont pas, mais qui remplissent les conditions transitoires, la résidence leur garantit le droit d'acquérir des certificats de capacités pour une inscription future.

CONCLUSION

Pour mieux comprendre le résultat de ce processus d'organisation, nous l'avons analysé à travers l'interaction des trois éléments de l'institutionnalisation, à savoir: les systèmes de sens, les structures et pratiques et les acteurs. Leur interaction a eu comme résultat les caractéristiques de cette organisation (dahir de 1954).



Le schéma ci-dessus résume et montre l'interaction des éléments qui ont déterminé la forme de l'organisation de la profession comptable en 1954. Par exemple, la création d'un ordre a été écartée à cause de l'image de jeune profession qu'avait la profession comptable et à cause de la diversité des acteurs, et ce malgré l'idée institutionnalisée de transposition des modèles d'organisation français au Maroc.

Les processus d'organisation dans le contexte colonial anglo-saxon se caractérisent par une lutte entre les associations professionnelles britanniques pour étendre leur champ (Chua et

³⁰ Position que nous ne comprenons pas par rapport aux autres propositions formulées par l'OECCA et le secrétaire d'Etat aux affaires économiques. Ce dernier a formulé cette proposition lors d'une réunion avec les représentants après sa rencontre avec les professionnels marocains (Fonds SGP, carton n° 137.). Il est possible (et plausible) que ces derniers ont exprimé ce souhait.

Poullaos 1998, ; Annisette 1999, ; Carnegie et Edwards 2001, ; 2002, ; Bakre 2005, 2006). Dans le cas marocain, le processus d'organisation ne fait pas ressortir une concurrence entre les deux corps professionnels français (centre) et marocain (périphérie). Cette relation centre-périphérie s'est manifestée davantage au niveau des différentes composantes de l'administration française. Cette relation a glissé du champ professionnel au champ institutionnel de l'Etat en raison du modèle étatiste français et de la particularité du protectorat français au Maroc.

L'implication importante de l'Etat dans la professionnalisation a imposé une certaine nuance à la théorie de la fermeture sociale (Bocqueraz 2000, ; Ramirez 2001, ; De Beelde 2002, ; Walker 2004). Le cas présenté ici va dans ce même sens. Dans ce processus d'organisation de la profession comptable, les stratégies de fermeture n'étaient pas bien claires. On peut avancer que cela est dû partiellement à un manque de données sur l'action des professionnels. Mais principalement c'est dû au fait que les instruments de fermeture (diplômes, associations) n'étaient guère développés au Maroc et que la résidence générale détenait un pouvoir important.

Face à ces particularités, la théorie institutionnelle a apporté la possibilité d'approfondir l'analyse de cette interaction centre-périphérie et son impact sur le processus de professionnalisation. Les logiques institutionnalisées allaient vers un mimétisme du centre par la périphérie. Toutefois, la diversité des acteurs (les administrations de l'Etat et les groupes professionnels) a donné lieu à d'autres arbitrages et jeux d'influence.

Sources

Archives Diplomatiques de Nantes

Fonds périodiques

Annuaire du Maroc: administratif - commercial - industriel - agricole - vinicole (1912)

Annuaire Statistique du Maroc, 1952, Résidence Générale, Direction des statistiques, Gouvernement Cherifien, Rabat.

Annuaire Statistique du Maroc, 1956}, Résidence Générale, Direction des statistiques, Gouvernement Cherifien, Rabat.

Bulletin Officiel du Protectorat (1912-1956)

Fonds Direction de l'Intérieur}

Carton n°547 :

Information sur la société Aarhus.

Carton n°655 :

Compte rendu de la réunion du 2avril 1949 entre le responsable de l'instruction au Maroc et le secrétaire d'Etat français à la jeunesse et aux sports.

Lettre du 28 avril 1949 du Chef de la région de Fès au directeur de l'intérieur-section des liaisons administratives.

Fonds Secrétariat Général du Protectorat

Carton n° 137:

Note manuscrite concernant la CECM.

Notes de l'administration générale.

Lettre de la Société Marocaine des Architectes Diplômés par le Gouvernement au SGP à la date du 29 octobre 1940.

Notes dactylographiées du conseiller juridique du protectorat relatives au projet de loi organisant l'ordre des chirurgiens dentistes.

Lettre du directeur des finances du 6 septembre 1948.

Note du directeur des finances au SGP du 22 octobre 1948.

Lettre du directeur du département de l'Afrique-Levant du MAEF du 22 octobre 1948.

Lettre de l'OECCA au MAEF du 16 novembre 1948.

Lettre du directeur financier adressée au SGP du 17 février 1954.

Lettre du conseiller juridique du protectorat adressée au directeur des finances du 24 février 1954.

Lettre du président de la section marocaine de la "Chambre des Experts Comptables Diplômés par l'Etat" (CECDE) au SGP du 02 mars 1954.

Lettre de la diplomatie française au SGP en juin 1954.

Note du conseiller juridique au SGP du 28 octobre 1954, rendant compte du déroulement des activités et réunions de M. Brunet au Maroc.

Note du conseiller juridique du protectorat, 21 septembre 1954.

Lettre du directeur des finances du 17 février 1954 adressé au conseiller juridique du protectorat.

Carton n° 335 :

Lettre du 28 juillet 1948 adressé par le sous-secrétariat aux affaires économiques au ministre des affaires étrangères.

Annuaire

Tout le protectorat... au Maroc, numéro 1936 et 1955.\\

Bibliographie

- Annisette, M. (1999) In *Accounting, Business & Financial History*, Vol. 9, pp. 103 - 133.
- Annisette, M. (2000). Imperialism and the professions: The education and certification of accountants in trinidad and tobago. *Accounting, Organizations and Society* 25 (7): 631-659.
- Ayache, A. (1959). La population ouvrière au maroc (évaluation et répartition géographique). *Bulletin Economique et Social du Maroc* janv. n°79.
- Azziman, O. (1980). *La profession libérale au maroc*. Rabat: {Edition de l'université Mohammed V}.
- Bakre, O. M. (2005) In *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 16, pp. 995-1018.
- Bakre, O. M. (2006) In *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 17, pp. 1-28.
- Belal, A. (1968). *L'investissement au maroc (1912-1964)*. Mouton.
- Belkbir, M. (2003). *Al minehaj attarbaoui bil madrassa almaghribiya zaman al himaya (la méthodologie éducative à l'école marocaine pendant le protectorat)*. Rabat, Maroc: Dar Anachar wa lamaarifa.
- Benazzouz, A. J. (1985). *L'enseignement supérieur au maroc et aspirations de ses usagers*. Université de Toulouse le Mirail.
- Bocqueraz, C. (2000). *The professionalisation project of french accountancy practitioners before the second world war*. Doctorat Sciences de Gestion, Université de Nantes.
- Cappelletti, L. (2006). Vers une institutionnalisation de la fonction contrôle interne? *Comptabilité, Contrôle, Audit* 12: 27-44.
- Carnegie, G. D., Edwards, J. R. (2001). The construction of the professional accountant: The case of the incorporated institute of accountants, victoria (1886). *Accounting, Organizations and Society* 26 (4-5): 301-325.

- Chua, W. F., Poullaos, C. (1998) In *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, pp. 155-187.
- Chua, W. F., Poullaos, C. (2002) In *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27 Elsevier Science, pp. 409-445.
- De Beelde, I. (2002) In *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, pp. 447-470.
- Degos, J. G. (2005). Une brève histoire des diplômes d'expert-comptable français. In *{mélanges en l'honneur du professeur jean-claude scheid}*: Expert comptable Média, Paris.
- DiMaggio, P. J., Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review* 48: 147-160.
- DiMaggio, P. J., Powell, W. W. (1991). Introduction. In *The new institutionalism in organizational analysis* (Eds, Powell, W. W., DiMaggio, P. J.). University of Chicago press.
- Hasselbladh, H., Kallinikos, J. (2000). The project of rationalization: A critique and reappraisal of neo-institutionalism in organization studies. *Organization Studies* juillet.
- Pennell, C. R. (2000). *Morocco since 1830: A history*. New York: New York University Press.
- Racine, J. (1951). *Le régime législatif de l'empire chérifien depuis le protectorat*. Thèse de Doctorat en droit, Université de Paris.
- Ramirez, C. (2001) In *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 26, pp. 391-418.
- Ramirez, C. (2003) In *Actes de la Recherche en Sciences Sociales*, pp. 62-79.
- Ranson, S., Hinings, B., Greenwood, R. (1980) In *Administrative Science Quarterly*, Vol. 25, pp. 1-17.
- Rfc (1957) In *Revue Française de Comptabilité*, Vol. 3.
- Rivet, D. (2002). *Le maghreb à l'épreuve de la colonisation*. Paris: Hachette Littératures.
- Scott, W. R. (2001). *Institutions and organizations*. 2, Thousand Oaks: Sage.
- Walker, S. P. (2004) In *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, pp. 127-156.
- Weeden, K. (2002). Why do some occupations pay more than others? Social closure and earnings inequality in the united states. *American Journal of Sociology* 108 (1): 55-101.
- Zilber, T. B. (2002) In *Academy of Management Journal*, Vol. 45, pp. p234 - 254.